

Audience publique du 3 novembre 2011

Recours formé par
les époux ... et ..., ...
contre une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27352 du rôle et déposée le 6 octobre 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Georges Pierret, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., et de son épouse Madame ..., demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes résultant du silence gardé par ce dernier à la suite d'une demande de remise gracieuse introduite par les époux ... en date du 7 décembre 2009 auprès de ce même directeur ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 février 2011 par Maître Georges Pierret au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Pierre Medinger, en remplacement de Maître Georges Pierret, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 25 février 2009, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., imposés collectivement, le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007.

Le 19 août 2009, ce même bureau émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse Madame ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Par une lettre de leur mandataire du 7 décembre 2009, les époux ... firent introduire une demande de remise gracieuse d'impôt auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », pour les années 2007 et 2008.

N'ayant pas reçu de réponse à leur demande de remise gracieuse, les époux ... ont fait introduire, par requête déposée le 6 octobre 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation d'une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé à la suite de la prédite demande de remise gracieuse.

Aux termes de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif « *lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas* ».

Il résulte de cette disposition que le contribuable dont la demande de remise gracieuse n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal la décision implicite de refus, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de six mois, qui court à partir de l'introduction de la demande de remise gracieuse, s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour tardiveté en ce qui concerne l'année d'imposition 2007 au motif que la remise gracieuse n'aurait été introduite qu'en date du 7 décembre 2009 alors qu'en vertu du § 153 de la loi générale des impôts (AO), les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteindraient si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit la survenance des faits à l'origine du droit, ce qui serait en l'occurrence le 31 décembre de l'année 2008.

Il échet de relever que c'est à tort que le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours au motif que la demande de remise gracieuse n'aurait pas été introduite dans les délais auprès du directeur. En effet, le délai d'introduction du recours auprès du tribunal administratif par le contribuable dont la demande de remise gracieuse n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois est déterminé par l'article 8 (3) 3. précité alors que le délai du § 153 AO cité par le délégué du gouvernement concerne l'introduction de la demande de remise gracieuse auprès du directeur. Partant, le délégué ne peut pas se fonder sur le § 153 AO pour demander l'irrecevabilité du recours, de sorte que son moyen est à rejeter.

Le délai de six mois prévu à l'article 8 (3) 3. précité, qui court à partir de l'introduction de la demande de remise gracieuse a partant, en l'espèce, commencé à courir le 7 décembre 2009 pour expirer le 7 juin 2010.

Le recours ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 6 octobre 2010, soit plus de six mois après la demande de réclamation précitée, est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Par ailleurs, la question de savoir si la demande de remise gracieuse a été introduite auprès du directeur dans les délais du § 153 AO sera appréciée par le tribunal au niveau de l'examen du bien fondé du recours déféré.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent que Monsieur ... serait ... retraité de ... à Genève, ci-après dénommée « ... », et qu'il aurait ré-établi son domicile au

Luxembourg en janvier 2007, de sorte qu'il se trouverait soumis à l'impôt luxembourgeois sur les revenus, soit en l'espèce sur la pension de retraite qu'il perçoit de la Caisse commune des pensions du personnel des Nations-Unies, ci-après dénommée « CCPPNU » . Ils expliquent que lors de ses fonctions, Monsieur ... aurait vu sa rémunération brute être grevée d'une contribution dénommée « *staff assessment* », qui serait assimilable à un impôt national sur le revenu et qui aurait été prélevée à la source sans déduction préalable des cotisations du personnel au fond de retraite constitué auprès de la CCPPNU qu'il chiffre à 30.23 % à savoir à ... \$ sur un traitement brut annuel de ... \$ pour l'année 2004. Dans la mesure où la cotisation à la CCPPNU interviendrait pour un tiers dans la constitution de la pension, il faudrait conclure qu'en soumettant l'intégralité de sa pension de retraite à l'impôt sur le revenu à Luxembourg, Monsieur ... souffrirait une double imposition sur un tiers du montant de sa retraite.

Afin de justifier leur demande gracieuse d'impôt, les demandeurs font soutenir qu'ils n'entendraient pas contester la légalité de l'impôt fixé en ce qu'aucun texte de loi luxembourgeois ne prévoirait une exemption, même partielle des pensions ou rentes versées par l'..., en revanche, ils estiment que la double imposition sur un tiers de la pension de retraite de Monsieur ... constituerait une rigueur objective, soit une iniquité de l'imposition au motif qu'il serait assujéti à un impôt identique ou comparable dans deux Etats, à savoir les Nations-Unies (considérées comme un Etat) et le Luxembourg alors que l'Etat de résidence fiscale du bénéficiaire de la pension de retraite devrait garantir que toutes les doubles impositions soient évitées. Ils invoquent également la violation du principe de justice fiscale « *non bis in idem* » en cas de double imposition, ce qui serait contraire à l'article 59 du Traité CE, lequel devrait être interprété dans ce sens qu'il s'opposerait à ce qu'une réglementation fiscale d'un Etat membre restreigne la faculté de déduire aux fins de l'impôt sur le revenu des cotisations d'assurance retraite versées à des prestataires de pensions établis dans d'autres Etats membres, au risque de briser les principes de libre circulation des personnes et des capitaux.

Le délégué du gouvernement relève tout d'abord que la demande de remise gracieuse aurait été introduite de manière tardive auprès du directeur au motif qu'elle n'aurait été introduite qu'en date du 7 décembre 2009 alors qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteindraient si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit la survenance des faits à l'origine du droit, ce qui serait en l'occurrence le 31 décembre de l'année 2008.

Les demandeurs font valoir qu'aux termes du § 153 AO, le délai pour l'introduction d'une demande de remise gracieuse serait la fin de l'année qui suit l'année pendant laquelle le demandeur a eu connaissance des faits sur lesquels il entend fonder sa demande, en d'autre termes les faits justifiant la demande de remise gracieuse¹. En l'espèce, les faits sur lesquels ils fondent leur demande ne pourraient être que la notification du bulletin d'impôt, sinon son exigibilité, sinon encore l'expiration du délai prévu pour la réclamation. Ils n'auraient en effet pu demander une remise gracieuse d'impôt, qu'après avoir été informés, par la notification du bulletin d'impôt, que leur demande tendant à la non-imposition d'un tiers de la pension de Monsieur ... était rejetée. Dans la mesure où les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 auraient tous deux été notifiés en l'an 2009, à savoir le 25 février 2009 pour

¹ tribunal adm. 23 avril 2008. n° 23379 du rôle

l'exercice 2007 et le 19 août 2009 pour l'exercice 2008, leur recours serait recevable pour chacune des années d'imposition concernée.

Il échet de rappeler que la demande de remise gracieuse est prévue au paragraphe 131 AO qui dispose comme suit : « *sur demande justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable (...)* ».

Quant au délai endéans lequel une demande sur le fondement du paragraphe 131 AO doit être introduite, il y a lieu de relever que ladite disposition renvoie aux délais prévus au paragraphe 153 AO.

Aux termes du paragraphe 153 AO : « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind* ».

Force est de constater que les parties sont en désaccord sur ce qu'il faut entendre par les termes « *Ereignisse, die den Anspruch begründen* », et partant sur le point de départ du délai de forclusion prévu au paragraphe 153 AO.

Si la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai contentieux ², force est en l'espèce de constater que les faits sur lesquels les demandeurs fondent leur demande de remise gracieuse d'impôt, ne peuvent être que le refus par le bureau de la non-imposition d'un tiers de la pension de Monsieur ... tel que ce refus fut notifié aux demandeurs par les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 notifiés respectivement le 25 février 2009 pour l'exercice 2007 et le 19 août 2009 pour l'exercice 2008. Les demandeurs ayant introduit par une lettre de leur mandataire du 7 décembre 2009 une demande de remise gracieuse auprès du directeur pour les années 2007 et 2008 suite à la notification des bulletins concernés aux dates sus-visées, la demande concernant plus particulièrement la remise gracieuse d'impôt pour l'année 2007 est recevable pour avoir été introduite avant la fin de l'année qui suit la survenance des faits à l'origine du droit, à savoir la notification du 25 février 2009. C'est partant à tort que le délégué du gouvernement soutient que la demande de remise gracieuse aurait été introduite de manière tardive.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que tout en alléguant ne pas contester la légalité de l'impôt, les demandeurs invoqueraient une rigueur objective par des moyens et pièces se rapportant exclusivement aux traitements et émoluments et non pas aux pensions versées par l'Organisation des Nations Unies au motif qu'un tiers de la pension versée à Monsieur ... par la CCPPNU serait soumise à une double imposition. Il fait valoir que la rigueur objective devrait refléter une iniquité dans l'imposition elle-même, résultant notamment d'une fausse application de la loi fiscale et la constatation de son existence devrait aboutir à la décision que le législateur aurait prise s'il avait eu à régler la situation. Or, en l'espèce la situation aurait été réglée par le législateur en ce sens qu'en vertu de la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies approuvée par l'Assemblée

² voir trib. adm. 10 février 2010 n° 25654 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n°389

générale des Nations Unies le 13 février 1946 et par la loi du 8 décembre 1948, seuls les traitements et émoluments versés par l'Organisation seraient exonérés de tout impôt et non les pensions. Il en résulterait qu'en l'absence d'une disposition spéciale telle l'article 115 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), ce serait à bon droit que le bureau d'imposition aurait décidé que le tiers de la pension en cause ne serait pas exempte d'impôts et aurait soumis la totalité de cette pension à l'impôt sur le revenu luxembourgeois, de sorte qu'aucune rigueur objective ne serait donnée en l'espèce. Par ailleurs, aucune double imposition n'aurait été prouvée, dès lors que pour les années 2007 et 2008, les demandeurs n'auraient pas prouvé le paiement d'impôts sur la pension touchée autres que luxembourgeois. Au contraire, il y aurait lieu d'admettre qu'aucun impôt n'aurait été payé et ce au vu de l'attestation datée du 22 janvier 2008 et versée avec la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 aux termes de laquelle (sous c)) « *les cotisations des fonctionnaires à la CCPPNU ont été ainsi assujetties au barème des contributions du personnel qui ont été déduites de leur rémunération brute par leur employeur quand ils étaient en activité* ». Or, il serait évident que Monsieur ... n'aurait plus été en activité pendant les années concernées de sorte que le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Les demandeurs répliquent que ce serait par une mauvaise interprétation de la problématique que le représentant étatique conclurait que « *les demandeurs n'ont pas prouvé le paiement d'impôts sur la pension touchée. Au contraire, il y a lieu d'admettre qu'aucun impôt n'a été versé et ce au vu de l'attestation datée du 22 janvier 2008 (...). Or il est évident que le demandeur n'était plus en activité pendant les années concernées* ». En effet, il ne s'agirait pas en l'espèce d'un système de pension « classique » dans lequel les contributions des futurs retraités à la caisse de pension, sont déduites de leur revenu, avant que ce même revenu ne soit taxé de sorte que la pension de retraite serait régulièrement imposée lors de son versement mais d'un système qui, à la différence de la quasi-totalité des systèmes étatiques nationaux serait basé sur un régime de contribution-capitalisation sur un compte individuel, alimenté par les contributions du fonctionnaire et de l'employeur, ainsi que par le produit des placements dudit fonds de pension de sorte que les cotisations du fonctionnaire à la CCPPNU seraient taxées en amont au moment du versement de sa contribution. Dans la mesure où le fonctionnaire des Nations Unies aurait durant son activité, contribué pour un tiers à la constitution de sa propre pension et que cette contribution aurait déjà été imposée au moment de son versement, il faudrait admettre que le fonctionnaire aurait déjà été taxé sur ce tiers de pension de sorte qu'une nouvelle taxation au moment du paiement de la pension, équivaldrait à imposer deux fois ladite pension, pour un tiers de celle-ci.

Par ailleurs, les demandeurs contestent que la problématique soumise ait d'ores et déjà été réglée par le législateur comme en conclut le délégué du gouvernement en les termes suivants : « *en ce sens qu'en vertu de la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies approuvée par l'Assemblée générale des Nations Unies le 13 février 1946 et par la loi du 8 décembre 1948, seuls les traitements et émoluments versés par l'Organisation sont exonérés de tout impôt et non les pensions* ». Ils réfutent vouloir conclure à l'exonération d'impôt sur une portion (1/3) de la pension de Monsieur En revanche, il leur importe de voir reconnaître le principe d'une double imposition sur cette même portion de revenu de sorte que la question de l'absence d'une disposition légale telle l'article 115 L.I.R. concernant l'impôt sur le revenu, applicable aux pensions de retraites, serait sans pertinence.

Ils font encore valoir que la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies, précitée, aurait été suivie par les Résolutions 239 (III) A, B et C, adoptées le 19 novembre 1948 par l'Assemblée générale des Nations Unies qui, reconnaissant que les

traitements de ses fonctionnaires auraient été établis après déduction équivalant à l'impôt sur le revenu perçu par le pays du siège, l'ONU avait décidé de convertir les traitements en vigueur en montants bruts, et de les assujettir à une contribution afin d'imposer aux membres du personnel de l'ONU une contribution directe correspondant aux impôts nationaux sur le revenu. Le Conseil d'administration du Bureau International du Travail, ci-après dénommé « BIT » aurait approuvé l'introduction de cette contribution du personnel comportant un barème de taux identique à celui de l'ONU, appliqué au 1^{er} janvier 1964 dans le cadre de la mise en place de nouvelles échelles de traitements bruts, et non plus nets autrement sus-visée sous la dénomination de *staff assessment*.

Ils font soutenir que l'élément essentiel du débat, consisterait dans le fait que la cotisation du fonctionnaire à la CCPPNU, aurait été soumise au *staff assessment* en amont, respectivement n'aurait pas été déduite préalablement au prélèvement du *staff assessment*, ce qu'ils illustrent par un exemple chiffré.

Ils en concluent que la cotisation de Monsieur ..., qui aurait contribué pour un tiers à la constitution de sa pension, aurait déjà été taxée en amont, au moment du prélèvement du *staff assessment* équivalant à un impôt national sur le revenu alors que dans un système fiscal tel que celui en vigueur au Luxembourg, les prélèvements légaux obligatoires comme les cotisations de sécurité sociale, ne seraient pas inclus dans l'assiette imposable, ce qui ressortirait de l'attestation de l'OIT du 22 janvier 2008 versée au dossier. Les demandeurs font également état de ce que certains Etats membres, tels que notamment le Danemark et la Suède, auraient confirmé la reconnaissance d'une double imposition sur une portion de la pension de retraite perçues par les fonctionnaires internationaux. Si nécessaire, les demandeurs concluent à la désignation d'un expert calculateur par le tribunal, avec la mission plus amplement détaillée de « *déterminer le pourcentage de la retraite perçue par Monsieur ... qui souffrirait une double imposition lors de sa perception à Luxembourg, en considération de la contribution directe payée par le même ... à la CCPPNU lorsqu'il fut en activité, elle-même préalablement imposée conformément à la Résolution 239 (III) A, B, C et D de l'Assemblée générale des Nations Unies du 18 novembre 1948* ».

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

La première vérification, préalable, à faire est celle de savoir si la légalité de l'impôt n'a pas été contestée par les demandeurs.

Une demande de remise gracieuse s'analyse en effet exclusivement en une demande du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne saurait comporter par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette.

Il ressort de l'analyse de la lettre du 7 décembre 2009 et surtout des moyens présentés au cours de l'instance contentieuse bien qu'affirmant le contraire, les demandeurs ont mis en cause la légalité de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008. Ils reprochent au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte de la cotisation payée par Monsieur ... à la CCPPNU durant ses années d'activités intervenant pour un tiers dans la constitution de sa pension et critiquent par conséquent la soumission intégrale de ladite pension à l'impôt sur le

revenu à Luxembourg de sorte à souffrir d'une double imposition sur un tiers de celle-ci. Ainsi, la question de savoir si le tiers de la pension visée est effectivement sujette à une double imposition nécessite une analyse du fond de l'affaire de sorte que le tribunal retient que la demande des époux ... aboutit à une contestation ayant trait à la légalité de l'impôt, de sorte qu'il aurait le cas échéant appartenu aux époux ... d'introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des contributions directes à l'encontre des bulletins de l'impôt critiqués.

Vu qu'une contestation ayant trait à la légalité de la fixation de l'impôt a été soulevée en l'espèce, le cas d'ouverture de la remise gracieuse d'impôts n'est pas donné, de sorte qu'il devient surabondant d'analyser si la perception de l'impôt entraîne une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable.

Il s'ensuit que le recours dirigé contre une décision implicite de refus du directeur résultant du silence gardé par ce dernier à la suite d'une demande de remise gracieuse introduite par les époux ... en date du 7 décembre 2009 auprès de ce même directeur laisse d'être fondé et doit être rejeté.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 3 novembre 2011 par le premier juge, délégué à cette fin, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 11 novembre 2011
Le Greffier assumé du Tribunal administratif